

Sygn. akt IIK 468/15

WYROK W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 29 lutego 2016 roku

Sąd Rejonowy w Lęborku II Wydział Karny w składzie:

Przewodnicząca SSR Agnieszka Pawlicka-Sikora

Protokolant st. sekr. sąd. Róża Lewita-Koszalka

w obecności Prokuratora Prokuratury Rejonowej w Lęborku D. Z.

po rozpoznaniu dnia 30 września 2015 roku, 23 listopada 2015 roku, 11 stycznia 2016 roku, 29 lutego 2016 roku sprawy karnej

M. K. (1) (K.), ur. (...) w G., syna W. i E. z domu K.

oskarżonego o to, że:

w terminie do dnia 09 maja 2011 r. w L. uchylając się od opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym z tytułu odpłatnego zbycia w dniu 24 kwietnia 2009 r. nieruchomości położonej w O., ul. (...) stanowiącej działkę nr (...), obrębu 121 o powierzchni (...) nie złożył w Urzędzie Skarbowym w L. deklaracji PIT-23 o osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym i nie wpłacił w terminie do dnia 09 maja 2011 r. na rachunek Urzędu Skarbowego w L. należnego podatku wynikającego z powyższego tytułu, przez co naraził na uszczuplenie zryczałtowanych podatków dochodowy w kwocie 24.660,00 zł

tj. o czyn z art. 54 § 2 k.k.s.

1. uniewinnia oskarżonego **M. K. (1)** od popełnienia zarzucanego mu czynu;
2. zasądza od Skarbu Państwa – Sądu Rejonowego w Lęborku na rzecz adw. J. J. kwotę 826,56zł (osiemset dwadzieścia sześć złotych pięćdziesiąt sześć groszy) tytułem nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej oskarżonemu z urzędu;
3. kosztami procesu obciąża Skarb Państwa.

Sygn. akt IIK 468/15

UZASADNIENIE

W dniu 14 września 2006 roku M. K. (1) wraz z żoną Mają K. na mocy aktu notarialnego sporządzonego przez notariusza B. R. z Kancelarii Notarialnej w O. za nr Rep. A (...) nabyli nieruchomość zabudowaną jednorodzinny domem mieszkalnym, położoną w O. przy ul. (...), dla której VI Wydział Ksiąg Wieczystych Sądu Rejonowego w O. prowadził księgę wieczystą KW nr (...). Jednocześnie na mocy tego samego aktu małżonkowie K. ustanowili na nabytej nieruchomości hipotekę kaucyjną do kwoty 780.300 zł na rzecz (...) Bank S.A. z siedzibą w W..

W dniu 24 kwietnia 2009 roku M. K. (1) i M. K. (2) na mocy aktu notarialnego sporządzonego przez notariusza I. Ś. z Kancelarii Notarialnej w O. za nr Rep. A (...) sprzedali nieruchomość, dla której VI Wydział Ksiąg Wieczystych Sądu Rejonowego w O. prowadził księgę wieczystą KW nr (...) za cenę 673.200 zł. Nabywcy zobowiązali się do zapłaty części ceny, tj. kwoty 375.355,52 zł, na poczet zadłużenia małżonków K. z tytułu kredytu zabezpieczonego hipoteką w dziale IV KW nr (...), udzielonego przez Bank (...) S.A. z siedzibą w W..

W dniu 06 maja 2009 roku małżonkowie K. sporządzili oświadczenie, z którego wynikało, iż dochód uzyskany ze sprzedaży nieruchomości położonej w O. przy ul. (...), w ciągu następnych dwóch lat zostanie przeznaczony na nową substancję mieszkaniową. Oświadczenie to złożyli do Urzędu Skarbowego w L..

W dniu 09 kwietnia 2014 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego w L. wezwał małżonków K. do przedłożenia dowodów potwierdzających wydatkowanie kwoty uzyskanej z odpłatnego zbycia nieruchomości w dniu 24 kwietnia 2009 roku, stosownie do złożonego w 2009 roku oświadczenia.

W wykonaniu powyższego zobowiązania w dniu 27 czerwca 2014 roku M. K. (1) przedłożył umowę kredytu hipotecznego nr KH/ (...) zawartą w dniu 30 stycznia 2008 roku z Bankiem (...) S.A. z siedzibą w W. na refinansowanie kosztów poniesionych na celem mieszkaniowe, spłatę innego kredytu mieszkaniowego oraz na koszty wliczone w kredyt. Przedmiotem kredytowania kredytem w wysokości 1.480.600 zł były nieruchomości objęte księgami wieczystymi: KW nr (...), KW nr (...) i KW nr (...). Na mocy postanowień umownych kredyt miał zostać uruchomiony na spłatę kredytu mieszkaniowego WŁASNY KĄT nr 203- (...) zawartego z (...) S.A. z siedzibą w W. i spłatę kredytu hipotecznego nr DK/KR-H./ (...) zawartego z (...) Bank S.A. z siedzibą w W..

W dniu 26 listopada 2014 roku Urząd Skarbowy w L. wydał postanowienie o wszczęciu dochodzenia w sprawie uchylania się przez M. K. (1) od opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i nie wpłacenia przez niego w terminie do dnia 09 maja 2011 roku na rachunek Urzędu Skarbowego w L. należnego podatku, przez co naraził na uszczuplenie zryczałtowany podatek dochodowy w kwocie 33.660 zł, tj. o popełnienie przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s.

Pismem z dnia 28 listopada 2014 roku organ podatkowy zawiadomił M. K. (1) o tym, że w dniu 26 listopada 2014 roku zawieszeniu uległ bieg terminu przedawnienia zobowiązania w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych, które to pismo zostało doręczone adresatowi w sposób zastępczy w dniu 17 grudnia 2014 roku.

Na mocy postanowienia z dnia 31 grudnia 2014 roku zostało wszczęte wobec M. K. (1) postępowania podatkowe z urzędu w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych.

Decyzją wydaną w dniu 23 kwietnia 2015 roku Naczelnik Urzędu Skarbowego W.-B. określił wobec M. K. (1) wysokość zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia dokonanego aktem notarialnym Rep. A (...) z dnia 24 kwietnia 2009 roku na kwotę 24.660 zł. Określając wysokość zobowiązania organ podatkowy uwzględnił wydatek w kwocie 180.000 zł na zakup własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego nr (...) położonego przy ul. (...) w O..

Decyzja ta została utrzymana w mocy na mocy decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 10 sierpnia 2015 roku. Rozstrzygnięcie to zostało zaskarżone do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego przez M. K. (1).

M. K. (1) w dacie zarzucanego mu aktem oskarżenia czynu miał zachowaną zdolność do rozpoznania jego znaczenia i pokierowania swoim postępowaniem.

Sąd ustalił powyższy stan faktyczny na podstawie: częściowo wyjaśnień oskarżonego **M. K. (1)** (k. 52-53, 74-75, 140v.-141) oraz **dokumentów** w postaci: opinii sądowo-psychiatrycznej (k. 130-132), aktu notarialnego Rep. A numer (...) z dnia 14 września 2006r. (k. 1-4), aktu notarialnego Rep. A numer (...) z dnia 24 kwietnia 2009r. (k. 5-7), oświadczenia z dnia 06 maja 2009 roku (k. 7a), wezwania z dnia 09 kwietnia 2014 roku (k. 8), protokołu z czynności sprawdzających (k. 19-20), analizy czynności sprawdzających (k. 21), zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego (k. 22-25), decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego W. – B. z dnia 23 kwietnia 2015 roku (k. 58-63), decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 10 sierpnia 2015 roku (k. 115-119), zwrotnego potwierdzenie odbioru (k. 144, 148, 147) oraz dokumentów z WSA w Warszawie (k. 168) oraz pozostałego materiału dowodowego ujawnionego podczas rozprawy głównej.

Oskarżony **M. K. (1)** w toku postępowania przygotowawczego **nie przyznał się** do popełnienia zarzucanego mu czynu i odmówił składania wyjaśnień oraz udzielania odpowiedzi na zadawane mu pytania, wskazując, że postępowanie karno-skarbowe ma ścisły związek z prowadzonym postępowaniem podatkowym (k. 52-53, 74-75).

Podczas rozprawy (k. 140v.-141) oskarżony podtrzymał wcześniej wyrażone stanowisko i podkreślił, że od niczego się nie uchylał. Podniósł jednocześnie zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego, bo postępowanie nie zostało wszczęte przed końcem roku 2014. Wyjaśnił nadto, że zaciągnął kredyt na kupno mieszkania i później przeniósł go do innego banku. W rezultacie nie zmieniło się przeznaczenie tego kredytu, ponieważ pieniędzy nie wydał na inny cel. Natomiast zaciągnął kredyt refinansowy, aby płacić mniej, ale obydwa cele kredytu refinansowego pozostawały nadal celami mieszkaniowymi.

Sąd zważył, co następuje:

W ocenie Sądu konsekwentne i niezmiennie stanowisko oskarżonego, w którym wskazywał, że nie dopuścił się on zarzucanego mu aktem oskarżenia czynu zasługiwało na wiarę, albowiem nie zostało wykazane, aby zachowanie oskarżonego wyczerpywało znamiona zarzucanego mu przestępstwa karno-skarbowego.

Jednak, o ile Sąd podzielił twierdzenia oskarżonego co do braku podstaw do przypisania mu popełnienia przestępstwa karno-skarbowego, to odmiennie stanowisko zajął co do podnoszonego przez niego zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym względzie niewątpliwie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, który rozpoczął swój bieg od dnia 01 stycznia 2010 roku i nie upłynął wraz z końcem roku 2014. Sąd w pełni zaaprobował tok rozumowania przedstawiony przez organy podatkowe, związany z wykładnią art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nastąpił bowiem w związku z wszczęciem postępowania karno-skarbowego i doręczeniem pisma informującego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w dniu 17 grudnia 2014 roku, a więc przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przedmiotowej sprawie.

Takie ustalenie prowadziło do konieczności merytorycznego odniesienia się do treści zarzutu postawionego oskarżonemu w akcie oskarżenia. Przy czym Sąd poczynił ustalenia faktyczne na podstawie wyjaśnień oskarżonego kwestionujących sprawstwo i wskazujących na powody zajęcia takiego stanowiska oraz w pełni wiarygodnych **dokumentów** w postaci: aktu notarialnego Rep. A numer (...) z dnia 14 września 2006r. (k. 1-4), aktu notarialnego Rep. A numer (...) z dnia 24 kwietnia 2009r. (k. 5-7), oświadczenia z dnia 06 maja 2009 roku (k. 7a), wezwania z dnia 09 kwietnia 2014 roku (k. 8), protokołu z czynności sprawdzających (k. 19-20), analizy czynności sprawdzających (k. 21), zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego (k. 22-25), decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego W. – B. z dnia 23 kwietnia 2015 roku (k. 58-63), decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 10 sierpnia 2015 roku (k. 115-119), zwrotnego potwierdzenie odbioru (k. 144, 148, 147) oraz dokumentów z WSA w W.(k. 168).

W świetle tych dokumentów nie było żadnych wątpliwości co do nabycia i sprzedaży przez oskarżonego nieruchomości, zaciągniętych przez niego kredytów, poczynionych wydatków oraz przeprowadzonego postępowania kontrolnego i sposobu jego zakończenia. Dlatego też Sąd zaliczył powyższe dokumenty w poczet miarodajnego dla ustaleń faktycznych materiału dowodowego.

Natomiast na podstawie **opinii sądowo-psychiatrycznej** (k.130-132) Sąd ustalił stan zdrowia psychicznego oskarżonego M. K. (1).

Biegli lekarze psychiatry w osobach: M. P. i M. Z. na podstawie dokumentacji medycznej, wywiadu oraz jednorazowego ambulatoryjnego badania sądowo-psychiatrycznego rozpoznali u oskarżonego zaburzenia nerwicowe o obrazie lękowo-subdepresyjnym. Nie stwierdzili natomiast u badanego cech choroby psychicznej w sensie ścisłym, upośledzenia umysłowego, czy też uzależnienia od alkoholu ani innych środków odurzających. W ocenie biegłych w czasie popełnienia zarzucanego mu czynu oskarżony miał zachowaną zdolność rozpoznania jego znaczenia i

pokierowania swoim postępowaniem, a jego poczytalność, zarówno w czasie popełnienia czynu, jak i postępowania procesowego, nie budziła ich wątpliwości.

Wobec tego, że powyższa opinia została sporządzona w sposób rzetelny, fachowy i nie zachodziły okoliczności osłabiające zaufanie w stosunku do wiedzy i bezstronności biegłych, Sąd uznał zawarte w niej wnioski za miarodajne.

W tym miejscu należało również zaznaczyć, że okoliczności faktyczne niniejszej sprawy pozostawały bezsporne, sporna natomiast była ich interpretacja na gruncie prawa podatkowego. Wobec tego najistotniejszą kwestią w przedmiotowej sprawie była ocena materiału dowodowego przez pryzmat obowiązujących w dacie nabycia i sprzedaży nieruchomości regulacji prawnych.

Przechodząc do rozważań prawnych należy wskazać, że zgodnie z treścią art. 54 § 1 k.k.s. podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Natomiast w przypadku, gdy kwota podatku narażonego na uszczuplenie jest małej wartości, sprawca podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Ze względu na to, iż normy z art. 54 k.k.s. chronią prawidłowość realizacji zobowiązań nałożonych na podatników w poszczególnych ustawach podatkowych, ustalenie znamion czynu zabronionego wymaga powiązania dyspozycji tego przepisu ze szczególnym przepisem właściwej ustawy podatkowej. Materialne prawo karne skarbowe ma tym samym subsydiarny charakter względem norm prawa finansowego, gdyż zabezpiecza ono za pomocą sankcji karnych wykonanie obowiązków. Z tego też względu, na płaszczyźnie przepisów części szczególnej, charakteryzujących się wtórnością, zachodzi bezpośredni związek prawa karnego skarbowego z prawem finansowym, polegający na tym, że zastosowanie przepisów części szczególnej kodeksu karnego skarbowego zależne jest od istnienia i zakresu obowiązywania warunkujących karalność czynu, przepisów odpowiedniej dziedziny prawa finansowego. Przepisy części szczególnej poświęcone odpowiedzialności karnoskarbowej za przestępstwa skarbowe przeciwko obowiązkom podatkowym są zatem bardzo wyraźnie i ściśle powiązane z prawem finansowym, które wyznacza nakazy i zakazy zachowania w zakresie porządku prawnego.

Wskazać należy, że przepis art. 54 k.k.s., jest (podobnie jak większość przepisów części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego) przepisem blankietowym, chroniącym prawidłowe wykonywanie zobowiązań podatkowych, których sposób powstania, przedmiot, podstawę i inne obowiązki podatnika z tym związane szczegółowo określono w innych aktach prawnych, przy czym na gruncie przedmiotowej sprawy obowiązki podatkowe z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości reguluje ustawa z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2012r., poz. 361 ze zmianami), w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2007 roku – mająca zastosowanie do nieruchomości nabytych lub wybudowanych do dnia 31 grudnia 2006 r. (dalej p.d.o.f.).

Stosownie do treści art. 9 ust. 1 w/w ustawy opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Źródłami przychodów – jak wskazuje art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a p.d.o.f. - jest, z zastrzeżeniem ust. 2, odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości - jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a)-c) - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie.

Wynika z tego, że przychody z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy i niektórych praw majątkowych powstają tylko wówczas, gdy zbycie to ma miejsce przed upływem określonego czasu od dnia ich zakupu. Powyższą regulację uzupełnia art. 19 ust. 1 p.d.o.f. wskazujący sposób określania wartości przychodu, stanowiący, że przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ

podatkowy lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej. Natomiast zgodnie z ust. 3 wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2007 roku dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Przepis powyższy sankcjonuje zasadę ustalania wysokości podatku w formie ryczałtu, wynoszącego 10% osiągniętego przychodu. Podatek płatny jest bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia. Od tej zasady przepis art. 28 p.d.o.f. przewiduje istotny wyjątek dotyczący podatników składających oświadczenie o przeznaczeniu przychodów uzyskanych ze sprzedaży na szeroko rozumiane cele mieszkaniowe, które są wolne od podatku dochodowego.

Stosownie do treści art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a) i e) powyższej ustawy w brzmieniu obowiązującym w 2006 r. wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-c), z zastrzeżeniem ust. 2 i 2a:

- w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży:
 - na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
 - na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,
 - na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,
 - na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
 - na rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację - na cele mieszkalne - własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- w części wydatkowanej, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, na spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na cele, o których mowa w lit. a), w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu lub pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

W rozpoznawanej sprawie oskarżony z faktu przeznaczenia przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, przed upływem pięciu lat od jej nabycia, na spłatę kredytu refinansowego przeznaczonego na spłatę dwóch kredytów mieszkaniowych, wywodził prawo do zwolnienia od opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym.

Przechodząc do analizy znamion strony podmiotowej wskazać należy, że redakcja art. 54 k.k.s. wskazuje wprost, że strona podmiotowa przestępstwa obejmuje umyślność w zamiarze bezpośrednim. Wynika to z powiązania zaniechania sprawcy z chęcią uchylenia się od obowiązku podatkowego. Zatem sprawca ma świadomość tego, że nie ujawniając przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składając deklaracji, uchyla się od opodatkowania i chce takiego

efektu swego zachowania. W pojęciu uchylania się zawarty jest więc negatywny stosunek sprawcy do świadczenia, sprawiający, że nie spełnia on nałożonego na niego obowiązku, mimo iż ma obiektywną możliwość jego wykonania (vide: Prusak Feliks „Kodeks karny skarbowy. Komentarz” Tom II (art. 54-191) Zakamycze 2006 r., numer LEX 21858) Na gruncie prawa karnego, w tym też karnego skarbowego, odpowiedzialność sprawcy przestępstwa nie jest oparta na zasadzie ryzyka, ale na zasadzie winy. Wymagana więc przez przepisy kodeksu karnego skarbowego (art. 4 § 1 k.k.s.) umyślność zachowania się sprawcy - odnosząca się także do przestępstw i wykroczeń z zakresu obowiązków podatkowych, nie może być wywodzona z samego faktu zaistnienia znamion strony przedmiotowej danego czynu skarbowego. Nie można jej domniemywać, lecz należy ją udowodnić, choćby na podstawie dowodów pośrednich, w drodze logicznego rozumowania z całokształtu zebranego materiału dowodowego (vide: postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2002 r. w sprawie V KKN 426/2000 LexPolonica nr 357344, Biuletyn Sądu Najwyższego 2002/9 str. 22). W rozpatrywanej sprawie konieczne było więc wykazanie, iż oskarżony chciał uchylić się od obowiązku podatkowego.

Odnosząc powyższe do przedmiotowej sprawy należy zauważyć, że wprawdzie jako podatnik oskarżony winien był znać przepisy podatkowe, jednak oceniając stan jego świadomości co do tego, w jaki sposób należało dokonać ich interpretacji w tej konkretnej sytuacji, jaka powstała po dokonaniu przez niego zbycia nieruchomości i przeznaczenia uzyskanego przychodu na spłatę kredytu refinansowanego zaciągniętego na sfinansowanie dwóch kredytów mieszkaniowych, nie sposób abstrahować od tego, że zasadnie mógł on przyjąć, iż obowiązek zapłaty podatku dochodowego nie powstał z racji tego, że celem zawarcia umów kredytowych była realizacja potrzeb mieszkaniowych. Do powzięcia takiego przekonania uprawniał jego przecież całokształt ustalonych okoliczności, w jakich zadysponował on uzyskanym przychodem. Należy przecież zauważyć, iż już w akcie notarialnym zawartym w dniu 24 kwietnia 2009 roku M. K. (1) i M. K. (2) wskazali na sposób uiszczenia ceny przez nabywców, polegający na spłacie kredytu refinansowego. Natomiast później złożyli oświadczenie o przeznaczeniu w ciągu 2 lat od odpłatnego zbycia nieruchomości przychodu na cele mieszkaniowe. Wobec czego należało uznać, że zamiarem oskarżonego nie było uchylanie się od opodatkowania, skoro już przed złożeniem oświadczenia dokonał wszystkich czynności, które w jego przekonaniu świadczyły o możliwości zwolnienia z opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym. Przy czym, w ocenie Sądu, było to na tamten czas przekonanie jak najbardziej uzasadnione. Nie można bowiem nie dostrzec wątpliwości natury interpretacyjnej, które prowadziły do rozstrzygnięcia postępowań podatkowych przez sądy administracyjne, w tym też i przez NSA, i to często z odmiennym skutkiem. Zauważyć też trzeba, że przywoływane przez organy podatkowe w decyzjach wydawanych wobec oskarżonego interpretacje ograniczały się w gruncie rzeczy do przywoływania wyroku siedmiu sędziów NSA z dnia 4 grudnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/12. W orzeczeniu tym (dotyczącym - co należy podkreślić - indywidualnej i konkretnej sprawy, gdyż wyrok ten nie został uznany za zasadę prawną) zaprezentowano stanowisko, że warunkiem uzyskania przez podatnika prawa do zwolnienia jest wydatkowanie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości na spłatę kredytu (pożyczki) spożytkowanego bezpośrednio na zakup np. lokalu mieszkalnego. Jednakże pogląd ten, o ile jest szeroko przywoływany w orzecznictwie sądów administracyjnych, nie pozostaje jedynym.

Odmienne poglądy wyrażany również w orzecznictwie jest taki, że w przypadku wydatkowania przychodu ze sprzedaży mieszkania na spłatę kredytu refinansowego, cel mieszkaniowy zostaje zachowany, co uprawnia do skorzystania ze zwolnienia. Ustawodawca nie określił zaś precyzyjnie kategorii kredytów i pożyczek, których spłata ze środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości byłaby związana ze zwolnieniem podatkowym. Oznacza to, że kredytem takim może być również kredyt refinansowy, pod warunkiem wykorzystania go na cele mieszkaniowe. Pogląd taki wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 1 marca 2012 r., (...) (oraz wyroki NSA 09.04.2009r. (...) 167/08, z 13.10.2011r. (...) 684/10, czy też z 25.03.2011r. (...) i (...)). W przywołanym wyroku NSA zwrócił uwagę, że przepis art. 21 ust. 1 pkt 32 p.d.o.f. stanowi wyraz realizacji celu społecznego, a dokonując jego wykładni gramatycznej nie można tego czynić w zupełnym oderwaniu od celu tego przepisu. Niewątpliwym i zamierzonym celem tych regulacji było „podatkowe sprzyjanie” przez ustawodawcę, podejmowanym przez podatników w różnorodnych formach, przedsięwzięciom służącym zaspakajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Okoliczność ta, a więc cel ustanowienia tych unormowań, powinien być zatem brany pod uwagę przy dokonywaniu ich wykładni, w odniesieniu do konkretnych stanów faktycznych. Naczelny Sąd Administracyjny dzieląc w tym zakresie stanowisko prezentowane w tej

mierze w części orzecznictwa sądów administracyjnych zwrócił uwagę, że interpretując unormowanie zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e p.d.o.f., przy koniecznym respektowaniu reguł wykładni gramatycznej (a więc dokonywania wykładni przepisów w granicach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym), należy uwzględniać również w niezbędnym stopniu wspomniany wyżej cel ustanowienia tychże unormowań. W tym kontekście NSA uznał, że kredyt zaciągnięty na spłatę wcześniej zaciągniętego kredytu „bezpośrednio” na zakup lokalu mieszkalnego w istocie rzeczy służy ostatecznie realizacji jednego i tego samego celu preferowanego przez ustawodawcę - nabyciu lokalu mieszkalnego (zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych podatnika), a zatem mieści się w dyspozycji analizowanego przepisu, tj. art. 21 ust. 1 pkt 32 p.d.o.f. Nowy kredyt w równym stopniu służy bowiem podatnikowi do sfinansowania inwestycji mającej na celu zaspokojenie jego potrzeb mieszkaniowych. W ocenie NSA nie ma zatem uzasadnionych powodów, aby sama zmiana instytucji kredytowej, przy niezmienionym w istocie rzeczy przeznaczeniu uzyskanych z tego tytułu środków - sfinansowaniu inwestycji zaspakajającej potrzeby mieszkaniowe, skutkowałą utratą, czy też niemożnością skorzystania ze zwolnienia podatkowego. W związku z tym - zdaniem NSA - w sytuacji, gdy środki pochodzące ze sprzedaży nieruchomości kredytu, służą spłacie kredytu przeznaczonego na spłatę kredytu uprzednio zaciągniętego na cele mieszkaniowe, to należy uznać, że doszło do wydatkowania przychodu na preferowane przez ustawodawcę cele mieszkaniowe. Celem ponownego kredytu jest bowiem spłata zadłużenia, którego podstawą stały się określone potrzeby mieszkaniowe podatnika. Przepisy art. 21 ustawy nie wskazują zaś, iż możliwość skorzystania ze zwolnienia warunkowana jest zaciągnięciem jednego kredytu i to bezpośrednio przeznaczonego na cele wskazane w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e p.d.o.f.

Analizując orzecznictwo sądów administracyjnych wymaga podkreślenia to, że tak szeroka interpretacja obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, pojawiła się dopiero w 2012 roku, a więc 3 lata po sprzedaży nieruchomości przez oskarżonego i jego małżonkę i rok po upływie terminu do zapłaty zryczałtowanego podatku dochodowego. Należy więc wnioskować, że problem interpretacyjny narastał i wiązał się z różnym rozumieniem przepisów uprawniających do skorzystania ze zwolnienia od opodatkowania. Tyle, że taka dwubiegunowa interpretacja, nie była dostępna dla oskarżonego w dacie działania i mógł się on opierać wyłącznie na własnym rozumieniu norm art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. e p.d.o.f. Tymczasem oskarżony, jako osoba nie posiadająca wykształcenia prawniczego i fachowej wiedzy w zakresie podatków, w toku zapoznawania się z treścią przepisów mógł dojść do wniosków spójnych ze stanowiskiem części judykatury i z tego powodu nie można czynić mu zarzutu, skoro nawet sędziowie sądów administracyjnych ferują w tej kwestii rozbieżne poglądy. Dodatkowo treść przywołanej ustawy nie wprowadza warunku zaciągnięcia jednego kredytu i to bezpośrednio przeznaczonego na cele mieszkaniowe, a jest on jedynie wyinterpretowany przez część judykatury. Zatem dosłowne brzmienie przepisu pozwala na uprawnione – w ocenie Sądu – wnioskowanie co do możliwości skorzystania ze zwolnienia od opodatkowania w sytuacji skorzystania z konsolidacji zobowiązań kredytowych, w ramach jednego kredytu zaciągniętego na spłatę kilku kredytów przeznaczonych na cele mieszkaniowe.

Wspomniane trudności interpretacyjne i obowiązująca w 2006 roku treść regulacji podatkowych, przekonuje Sąd, że oskarżony nie miał zamiaru uchylania się od opodatkowania przeznaczając przychód ze sprzedaży nieruchomości na spłatę kredytu refinansowego, finansującego dwa kredyty zaciągnięte na zakup nieruchomości, i co istotne, też nieruchomości zbywanej. Takie działanie, znajdujące oparcie w obowiązujących przepisach prawa, jak i wykładni tych przepisów przyjętej przez część orzecznictwa, nie może być uznane za celowe, nastawione na niezapłacenie zryczałtowanego podatku od osób fizycznych. Oskarżony nie może bowiem ponosić odpowiedzialności karno-skarbowej z tego tytułu, że skorzystał z przyznanych mu prawem uprawnień, w tym możliwości zwolnienia od opodatkowania.

Przyjęcie w tej sytuacji, że oskarżony dopuścił się popełnienia zarzucanego mu, znamiennej umyślnością w postaci zamiaru bezpośredniego, przestępstwa karno-skarbowego było zdaniem Sądu nieuprawnione.

W związku z powyższym, mając na uwadze przeprowadzone dowody i ich analizę oraz dokonane rozważania prawne, Sąd uniewinnił oskarżonego M. K. (1) od tego, że w terminie do dnia 09 maja 2011 r. w L. uchylając się od opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym z tytułu odpłatnego zbycia w dniu 24 kwietnia 2009 r. nieruchomości położonej w O., ul. (...) stanowiącej działkę nr (...), obręb 121 o powierzchni (...) nie złożył w

Urzędzie Skarbowym w L. deklaracji PIT-23 o osiągniętych przychodach z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych, objętych zryczałtowanym podatkiem dochodowym i nie wpłacił w terminie do dnia 09 maja 2011 r. na rachunek Urzędu Skarbowego w L. należnego podatku wynikającego z powyższego tytułu, przez co naraził na uszczuplenie zryczałtowanego podatku dochodowy w kwocie 24.660,00 zł, tj. od popełnienia czynu z art. 54 § 2 k.k.s.

O kosztach nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej oskarżonemu M. K. (1) z urzędu Sąd orzekł w oparciu o § 14 ust. 2 pkt 3 oraz §16 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz.U. z 2002 roku, Nr 163, poz. 1348). Orzekając w tym względzie Sąd miał na uwadze treść §21 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 października 2015 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie (Dz. U. 2015 rok z dnia 5 listopada 2015 r. poz. 1800).

Natomiast orzeczenie o kosztach procesu Sąd wydał w oparciu o art. 632 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.